



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAACS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

CAMILA DE SOUZA CASTELO

**REVISÃO PELOS PARES: UMA FERRAMENTA DE CONTROLE DE QUALIDADE
DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

FORTALEZA
2014

CAMILA DE SOUZA CASTELO

**REVISÃO PELOS PARES: UMA FERRAMENTA DE CONTROLE DE QUALIDADE
DOS TRABALHOS DE AUDITORIA INDEPENDENTE**

Artigo submetido à Disciplina de Monografia II, ministrada pela Prof.^a Editinete Garcia, do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Paolo Araújo

FORTALEZA
2014

RESUMO:

A fim de garantir que os trabalhos de auditoria são executados de forma adequada e com a qualidade necessária ao atingimento do seu objetivo, os órgãos reguladores e entidades profissionais instituíram mecanismos de controle destes trabalhos, dentre os quais se inclui a Revisão Externa de Qualidade pelos Pares. O presente estudo teve o objetivo de analisar, por meio de pesquisa exploratória e com análise qualitativa de dados, as informações apresentadas pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) nos relatórios de atividades que emitiu nos anos de 2011, 2012 e 2013. Os resultados indicam que do total de relatórios analisados pelo CRE, apenas 13% correspondem a relatórios sem ressalvas e sem recomendações. O dado permite concluir que o número de auditores que mantêm um excelente sistema de controle interno de qualidade, que atendem plenamente às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais e às normas emanadas pelos órgãos reguladores, ainda é bastante reduzido.

Palavras-chaves: Auditoria, Controle de Qualidade de Auditoria, Revisão pelos Pares de Auditoria.

ABSTRACT:

In order to ensure that the audit work is performed properly and with the quality required for the achievement of its objective, the regulatory body and professional bodies have established control mechanisms of these works, among which include the External Quality Review Peer. The present study aimed to examine, through exploratory research and qualitative data analysis, the information submitted by the Committee Administrator Program for External Quality Review (CRE) in reports of activities delivered in the years 2011, 2012 and 2013. The results indicate that the total number of reports analyzed by the CRE, only 13 % are unqualified reports without recommendations. The data shows that the number of auditors who maintain an excellent system of internal quality control, which fully meet the Brazilian Technical Standards and Accounting Professionals and the rules issued by regulators, is still rather low.

Keywords: Audit, Audit Quality Control, Peer Review Audit.

1. INTRODUÇÃO

No cenário nacional, a reforma bancária iniciada com a publicação da Lei nº 4.595/64, bem como a promulgação da Lei nº 4.728/65, que disciplinou o funcionamento do mercado de capitais, desencadearam a edição de diversas normas que objetivavam oferecer maior proteção e segurança aos investidores. Destacando-se entre elas a obrigatoriedade de auditoria das Demonstrações Contábeis das Companhias Abertas. Desde então, o exercício da auditoria independente vem sendo alvo de maior regulação e fiscalização.

No Brasil, a atividade de auditoria independente é regulamentada e fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), enquanto o IBRACON atua como órgão representativo da profissão. Como exigências impostas pelos órgãos normatizadores e fiscalizadores para a contínua melhoria da qualidade e confiabilidade dos trabalhos de auditoria, destacam-se:

- Habilitação do auditor independente por meio de exame de qualificação técnica;
- Manutenção de programa de educação continuada, a fim de garantir um nível adequado de competência técnico-profissional do auditor independente;

- Implementação de programa interno de controle de qualidade dos trabalhos realizados;
- Submissão ao controle de qualidade externo;
- Rotatividade dos auditores a cada cinco anos consecutivos de prestação de serviços de auditoria independente.

Neste estudo foi efetuada avaliação sobre os aspectos conceituais e normativos que fundamentam a Revisão Externa pelos Pares, bem como os Relatórios de Atividades emitidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), de forma a responder a seguinte questão problema: Quais os resultados da Revisão Externa de Qualidade pelos Pares no período de 2011 a 2013?

O objetivo deste artigo é analisar os dados apresentados pelo CRE nos Relatórios de Atividades no período de 2011 a 2013. Para atingir este objetivo foram analisados os preceitos do controle de qualidade no exercício da Auditoria, foram identificados os normativos que tratam do controle de qualidade e revisão externa dos trabalhos de Auditoria Independente, foi analisada a atuação do Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) no processo de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria independente e, por fim, foram analisados os dados emitidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE) sobre os trabalhos revisados.

As análises foram realizadas com base em dados bibliográficos e documentais, além dos Relatórios emitidos pelo Comitê de Administração do Programa de Revisão Externa de Qualidade, como forma de demonstrar a importância e necessidade da realização das revisões para garantir trabalhos de excelência, que atendam tanto as disposições legais e normativas, como aos aspectos ético-profissionais.

O presente estudo se justificou pelos diversos escândalos envolvendo empresas de auditoria no Brasil e no mundo que geraram certa insegurança no mercado o que culminou em uma onda de desconfiança entre investidores, empresas e sociedade em geral, colocando em dúvida a credibilidade dos serviços de auditoria independente, tais fatos aliados aos avanços econômicos e tecnológicos e os estudos literários de auditoria no Brasil, impulsionaram o Auditor a refletir sobre a importância do seu trabalho para a gestão dos negócios e o impacto de seu trabalho nas atividades empresariais e na sociedade de forma geral.

Considerando que a confiabilidade do mercado em relação à competência e à independência dos auditores é um requisito fundamental a ser mantido, o Conselho Federal de Contabilidade e os demais órgãos vinculados à profissão entenderam que deveriam revisar as suas normas e instituir novos mecanismos que visassem à proteção e à valorização dos auditores, bem como à apresentação de trabalhos transparentes e com as necessárias garantias à sociedade em geral.

As medidas tomadas na legislação brasileira, em relação à pessoa do auditor e ao processo de auditoria, estabelecidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), tais como o programa de educação continuada, exame de suficiência e revisões internas e externas de qualidade forçaram a ampliação do nível de qualificação, permitindo avanços significativos no prestígio do profissional. Além disso, a regulação cada vez mais intensa da atividade garante maior credibilidade do auditor junto à sociedade e corpo empresarial como um todo.

Um dos pontos máximos desta regulação foi a criação de um organismo específico para revisão externa de qualidade, denominado Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, responsável pela coordenação da revisão externa de qualidade dos trabalhos de auditoria, pois um sistema de auditoria independente confiável é um suporte indispensável a todas as empresas e aos órgãos reguladores, uma vez que a função exercida pelo Auditor Independente é imprescindível para

a credibilidade do mercado, sendo um instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, na medida em que visa a garantir a fidedignidade e confiabilidade das Demonstrações Financeiras da entidade auditada.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. A Auditoria Independente no Brasil

A organização do exercício da profissão no Brasil ocorreu em 20 de março de 1957, com a criação do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo.

A necessidade de confirmação dos registros contábeis foi o agente propulsor para o surgimento da Auditoria, sua evolução é uma consequência do desenvolvimento econômico que ocasionou uma complexidade cada vez maior das operações realizadas pelos agentes financeiros, ocasionando a necessidade de confirmação da integridade destas operações, dando maior confiabilidade acerca das informações trazidas em suas Demonstrações Financeiras.

Segundo Crepaldi (2010), Auditoria é o levantamento, estudo e avaliação sistemáticos das transações, procedimentos, operações e rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade.

Attie (2000) define a Auditoria como uma especialização contábil voltada para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Os exames de Auditoria são conduzidos com a finalidade de apurar se as Demonstrações Financeiras expressam com fidedignidade a realidade patrimonial e financeira de uma entidade, assim como a existência de suas operações com terceiros e se as transações da entidade foram realizadas em observância às leis e normas vigentes.

Almeida (2010) preceitua que o objetivo do auditor externo ou independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas, que têm como peças básicas o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração dos fluxos de caixa e as notas explicativas.

Para garantir que a opinião emitida pelo Auditor acerca das informações tenha sido embasada por procedimentos mínimos que fundamentem seu relatório de auditoria se faz necessário que os próprios auditores se submetam a avaliações e controles de qualidade.

2.2. Controle de Qualidade dos Trabalhos de Auditoria Independente

Para se obter qualidade na prestação de serviços de auditoria é essencial que as firmas de auditoria adotem procedimentos, dentre os quais o controle de qualidade dos trabalhos que assegurem os padrões exigidos pelos usuários e, acima de tudo, os estabelecidos pela profissão.

De acordo Crepaldi (2010), as empresas de auditoria devem estabelecer e manter um Programa de Garantia de Qualidade, proporcionando uma relativa segurança de que o trabalho de auditoria é feito de conformidade com as normas existentes, a fim de que os trabalhos desenvolvidos sejam executados corretamente.

Para Lisboa (1997) o auditor independente deve ter o conhecimento técnico requerido pela função e, principalmente, zelo por sua independência.

Mesmo com toda a regulamentação e fiscalização existentes hoje, ainda é comum a ocorrência de casos de quebra de independência profissional e desrespeito as normas que regulamentam o exercício da profissão. Muitas vezes, em seu campo de atuação, o auditor

independente se depara com uma linha muito tênue entre o seu dever técnico e a desobediência à legislação contábil e profissional.

Como é possível perceber, os auditores independentes, como bons profissionais, devem sempre se preocupar em prestar a seus clientes e ao público em geral os melhores serviços. Crepaldi (2010) salienta ainda, que a profissão de contador deve sempre proteger sua reputação ao prestar esses serviços e, evitar ações ilegais motivadas por deficiência ou negligência no serviço.

A qualidade dos serviços prestados pela auditoria independente está diretamente relacionada à competência técnico-profissional do auditor independente e a sua independência com relação à entidade auditada.

Segundo Radebaugh e Gray (2002), a qualidade da profissão depende da reputação da profissão contábil e de auditoria, da qualidade do sistema educacional e do processo de certificação dos auditores independentes. A reputação determina se a profissão é capaz ou não de atrair indivíduos competentes. A qualidade do sistema educacional depende da importância atribuída ao papel do contador e de auditor. Já o processo de certificação, que varia de país para país, é realizado pelo setor público ou privado (auto-regulação) e exige o atendimento de requisitos educacionais, experiência profissional e aprovação em exame específico.

Conforme Boynton, Johnson e Kell (2002), para buscar a qualidade no desempenho das auditorias, os profissionais de auditoria desenvolveram nos Estados Unidos um arcabouço regulatório que abrange estabelecimento de normas, regulação pela empresa de auditoria, auto-regulação pela classe profissional e regulação pública.

No Brasil este papel de regulamentação e fiscalização é realizado pela Comissão de Valores Mobiliários, além do Banco Central, IBRACON e Conselho Federal de Contabilidade. Sendo a CVM e o BACEN órgãos normatizadores e fiscalizadores tanto dos profissionais como das empresas auditadas, e o CFC e o IBRACON órgãos profissionais.

Controle Interno de Qualidade

As primeiras normas e procedimentos de auditoria foram elaborados em janeiro de 1972 pelo IBRACON (na época denominado Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAIB) e aprovadas pelo CFC por meio da Resolução CFC nº 321, em 14 de abril de 1972. Essas normas tratavam dos requisitos básicos a serem observados pelo auditor independente na realização dos trabalhos de auditoria, definindo normas de aplicação genérica quanto à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos e ao relatório de auditoria.

A implementação de um programa interno de controle de qualidade dos trabalhos de auditoria independente, segundo as diretrizes emanadas do CFC e do IBRACON, com o objetivo de garantir o atendimento das normas que regem a atividade de auditoria de demonstrações contábeis e das normas estabelecidas pela CVM e assegurar a qualidade dos serviços prestados está previsto na Instrução CVM nº 308/99.

O Controle Interno de Qualidade deve incluir a implantação e manutenção de um programa de controle interno de qualidade dos serviços prestados de auditoria independente. O programa tem por finalidade avaliar a qualidade dos serviços e determinar se:

- Os padrões e políticas internas (metodologia) e da profissão estão sendo obedecidos;
- Há razoável segurança de que as demonstrações contábeis examinadas estão sendo preparadas de acordo com as práticas contábeis aceitas pela profissão;
- Os papéis de trabalho documentam adequadamente o trabalho executado;
- As conclusões estão baseadas em evidências refletidas nos pareceres e relatórios.

O programa de controle interno de qualidade deve prever também a elaboração de ações corretivas para eventuais inconformidades identificadas e o acompanhamento das correções propostas.

A Resolução CFC nº. 1.201/09, que aprova a NBC PA 01 “Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes”, trata das responsabilidades do auditor, sendo esta pessoa física ou jurídica, por seu sistema de controle de qualidade de auditorias e revisões de Demonstrações Contábeis.

De acordo com esta norma, os auditores independentes devem estabelecer e manter um sistema de controle de qualidade que lhes forneça uma razoável segurança de que a firma e seu pessoal cumprem as normas técnicas e as exigências regulatórias e aplicáveis aos trabalhos e que os relatórios (pareceres) emitidos sobre as Demonstrações Contábeis examinadas e outros relatórios emitidos são apropriados às circunstâncias.

O Conselho Federal de Contabilidade trata também em outras normas e orientações sobre a responsabilidade do pessoal da firma em relação ao controle de qualidade para tipos específicos de trabalho, como é o caso da resolução nº. 1.205/09, que aprova a NBC TA 220, que trata dos procedimentos de controle de qualidade específicos para uma Auditoria das Demonstrações Contábeis.

Controle Externo de Qualidade

O controle externo de qualidade dos trabalhos de Auditoria, mais conhecido como Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, ou somente Revisão pelos Pares, é regido pela Resolução CFC nº. 1.323/11, que aprova a NBC PA 11 “Revisão Externa de Qualidade pelos Pares”, além de estar previsto na Instrução CVM nº. 608/99, que dispõe que, a cada quatro anos os auditores independentes deverão submeter-se à revisão de seu controle de qualidade, que será realizada por outro auditor independente também registrado na CVM, de acordo com as diretrizes emanadas pelo CFC e IBRACON.

A revisão externa de qualidade pelos pares trata-se de um processo de acompanhamento e controle, buscando garantir um desempenho profissional de alta qualidade dos auditores.

O objetivo da revisão é a avaliação dos procedimentos adotados pelo auditor independente, incluindo-se as firmas de auditoria, no exercício de sua função, para assegurar a qualidade do trabalho realizado. A qualidade a ser alcançada deve ser entendida como o atendimento às normas técnicas e profissionais emitidas pelo CFC, IBRACON e órgãos reguladores.

Segundo Godoy e Maion (2002), o controle externo visa à assegurar a qualidade dos trabalhos prestados e aumentar a confiabilidade nos serviços profissionais de auditoria independente.

Os auditores, no exercício da profissão, são acometidos pelo risco de auditoria, composto pelo risco de detecção, que é o risco de o auditor, através de seus procedimentos de auditoria, não identificar fatos relevantes que possam impactar em sua opinião e o risco inerente, que é o risco imposto pelo próprio negócio do cliente, como o cumprimento a exigências legais específicas. Para garantir que estes riscos foram mitigados de forma adequada através de procedimentos de auditoria mínimos e que a opinião expressa pelo auditor está adequadamente fundamentada existe a revisão externa de qualidade.

De acordo com Crepaldi (2010, p. 85), o exame de qualidade, feito por equipe externa, constitui um grande passo para que as firmas de auditoria mantenham o alto nível de seus serviços e protejam sua reputação, reconhecendo sua responsabilidade profissional perante a sociedade.

No Brasil foi instituído pelo CFC e pelo IBRACON um comitê específico para administrar a execução das revisões externas de qualidade pelos pares, denominado Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE).

A Resolução CFC nº. 1.2323/11, que aprova a NBC PA 11 “Revisão Externa de Qualidade pelos Pares”, estabelece que o Auditor deve submeter-se à Revisão Externa de Qualidade no mínimo uma vez a cada ciclo de quatro anos.

A criação do CRE ratifica a necessidade e importância da realização das Revisões Externas de Qualidade pelos Pares, como forma de garantir que os trabalhos de Auditoria sejam realizados em conformidade com a legislação vigente e com as normas que regulam a profissão, além de proporcionar maior segurança aos usuários das informações contábeis, objeto dos trabalhos realizados.

2.3. Revisão Externa de Qualidade pelos Pares

Objetivos da Revisão

A Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, simplificada denominada de Revisão pelos Pares é um processo de acompanhamento e controle de qualidade dos trabalhos executados pelos Auditores Independentes.

O objetivo da Revisão pelos Pares é a avaliação dos procedimentos adotados pelo Auditor Independente e pela Firma de Auditoria, a fim de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos. A qualidade está estritamente relacionada ao atendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e, na falta destas, nos pronunciamentos do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, e, quando aplicável, nas normas emitidas por órgãos reguladores.

Administração do Programa de Revisão

O programa de Revisão pelos Pares é administrado pelo CRE – Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade. Este comitê foi instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, através da Portaria CFC nº 131/10.

O CRE é responsável por estabelecer controles, objetivando assegurar que as revisões sejam realizadas nos prazos previstos pela NBC PA 11, comunicando ao CFC e à Comissão de Valores Mobiliários os auditores que não cumprirem os prazos para que sejam adotadas as providências pertinentes.

Anualmente, o Comitê revisa e divulga as instruções para realização das revisões, incluindo o questionário-base, destinado aos auditores-revisores.

O CRE é composto por quatro representantes do CFC e por quatro representantes do IBRACON, indicados pelas respectivas entidades, segundo suas disposições estatutárias. As atividades de suporte são de responsabilidade de ambas as entidades. Os representantes devem ser, em todos os casos, contadores que exerçam atividade de auditoria independente devidamente registrados no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e na CVM. O prazo de nomeação é de três anos, sendo permitida a recondução.

São competências do Comitê Administrador, conforme dispõe a NBC PA 11:

- Selecionar os auditores a serem revisados a cada ano;
- Emitir e atualizar guias de orientação, instruções e toda a documentação que servirá de roteiro mínimo obrigatório para orientação na tarefa de revisão pelos pares;

- Sanar as dúvidas a respeito do processo de revisão pelos pares e resolver eventuais situações não previstas na norma;
- Revisar os relatórios de revisão recebidos do auditor-revisor e os planos de ação corretivos recebidos do auditor-revisado;
- Concluir sobre os relatórios de revisão e os planos de ação, aprovando-os ou não;
- Emitir relatório anual com os resultados do Programa de Revisão;
- Comunicar ao CFC e à CVM situações que sugerem necessidade de diligências sobre os revisados e revisores;
- Emitir todos os expedientes e as comunicações dirigidos aos auditores, ao CFC, IBRACON e CVM, e, quando aplicável, ao Banco Central do Brasil (BCB) e à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Características do Programa

São características e princípios básicos a serem observados para a realização da Revisão pelos Pares:

- **Confidencialidade:** os membros do CRE, CFC e equipes revisoras não podem divulgar qualquer informação obtida durante a participação no programa. Além disso, o auditor-revisado deve obter aprovação dos clientes selecionados para revisão, somente após a aprovação a revisão poderá ser efetuada, bem como deverá enviar confirmação de confidencialidade aos clientes;
- **Independência:** o auditor-revisor e os demais membros da equipe revisora devem ter independência em relação ao auditor-revisado, o que inclui também a vedação de revisões recíprocas, em que o auditor-revisor teve sua última revisão realizada pelo atual auditor-revisado, não importando o intervalo de tempo entre as revisões. Caso a equipe revisora tenha investimento ou possua grau de parentesco com executivos em posições-chave nas empresas clientes do auditor-revisado não poderá revisar estes trabalhos.
- **Conflito de Interesses:** não deve haver qualquer relação que caracterize suspeição, impedimento ou mesmo conflito de interesses entre o auditor-revisor, os membros da equipe revisora ou os profissionais envolvidos na administração da Revisão pelos Pares e o auditor-revisado ou os seus clientes selecionados para a revisão;
- **Competência:** a equipe revisora deve possuir estrutura técnica e recursos humanos compatíveis com a revisão que será realizada. Adicionalmente o auditor responsável pela revisão deve ter registro ativo na CVM e CNAI, bem como habilitação específica para auditar empresas regulamentadas pelo BCB e SUSEP, caso a empresa revisada possua tais empresas em sua carteira de clientes;
- **Organização do trabalho de revisão:** a seleção do auditor-revisor cabe ao auditor-revisado, devendo ser observadas as características anteriores. O tamanho da equipe revisora deve ser adequado ao porte e especialização do auditor-revisado.

Realização da Revisão pelos Pares

O procedimento de Revisão pelos Pares tem início, efetivamente, com a escolha pelo Comitê Administrador do Programa dos auditores a serem revisados.

A NBC PA 11 determina que o auditor deve submeter-se à Revisão pelos Pares, no mínimo, uma vez a cada ciclo de quatro anos. Dessa forma, anualmente, no mês de janeiro o Comitê seleciona os auditores que serão incluídos no programa de revisão, considerando os critérios de seleção definidos previamente. Um dos critérios observados é que serão

obrigatoriamente revisados os auditores que obtiveram registro na CVM no ano anterior, que é o ano-base da revisão.

Cabe destacar que o auditor-revisado deve submeter-se à revisão adicional no ano subsequente, se no ano em que foi submetido à revisão:

- O relatório de revisão emitido pelo auditor-revisor tenha opinião adversa ou abstenção de opinião;
- O relatório de revisão ou plano de ação não tiverem sido aprovado pelo Comitê, em virtude do não cumprimento dos prazos ou por outras razões comunicadas pelo CRE.

Após a definição de quais auditores serão revisados, estes devem proceder à contratação de seus revisores, observando-se os atributos de confidencialidade, independência, conflito de interesses, competência e organização do trabalho de revisão.

A organização da revisão deve permitir ao auditor-revisor a emissão de uma opinião sobre o sistema de controle de qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor-revisado durante o período coberto pela revisão. A opinião a ser emitida deve considerar, sobretudo, se a estrutura organizacional e a metodologia de auditoria estabelecidas para a prestação de serviços de auditoria atendem às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais e, quando aplicável, a outras normas emitidas por órgão regulador. Não cabe ao revisor considerar aspectos relativos a negócios entre o revisado e seus clientes.

O procedimento não leva em consideração apenas os trabalhos com emissão de relatório de auditoria, mas sim o sistema de controle de qualidade aplicado aos trabalhos de uma forma geral. Sendo assim, mesmo que o auditor-revisado não tenha prestado serviços com a emissão de relatório de auditoria, estes trabalhos serão submetidos ao processo de revisão.

Os procedimentos a serem executados durante a Revisão pelos Pares são definidos pelo Comitê Administrador do Programa, e envolvem:

- Obtenção, análise e avaliação das políticas e procedimentos internos de controle de qualidade estabelecidos pelo revisado;
- Análise e adequação das repostas obtidas em entrevistas e experiência do revisado;
- Confirmação da estrutura de controle interno por meio de confronto entre os procedimentos de controle descritos pelo revisado e os papéis de trabalho da amostra de serviços revisados;
- Discussão com o revisado sobre os principais pontos identificados durante a revisão, eventuais falhas, bem como as melhorias sugeridas;
- Elaboração do relatório de revisão e carta de recomendações, quando for necessária;
- Documentar adequadamente as discussões realizadas com o revisado.

Para a obtenção de evidências suficientes e adequadas para embasar o relatório de revisão, a equipe revisora deve adotar procedimentos de auditoria, a fim de confirmar e evidenciar que o sistema de controle interno de qualidade foi efetivamente aplicado aos trabalhos revisados. Os procedimentos adotados devem estar devidamente consubstanciados nos papéis de trabalho.

Na confirmação da efetiva aplicação de determinados procedimentos de controle, pode ser necessária a revisão de papéis de trabalho. Nestes casos, o revisor deve selecionar uma amostra limitada de clientes, preferencialmente os de capital aberto, mercado financeiro e securitário, fundos de aposentadoria e pensão.

Relatório da Revisão pelos Pares

Finda a realização dos procedimentos de revisão, cabe ao revisor elaborar o relatório com as conclusões obtidas e a carta de recomendações quando for o caso, bem como as respostas ao questionário-base.

O relatório de revisão deve conter o escopo da revisão e eventuais limitações de escopo, indicação de que está sendo emitida a carta de recomendações (quando for o caso), descrição do risco de controle e do risco de detecção e conclusão sobre o nível de adequação do sistema de controle interno de qualidade estabelecido pelo revisado em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais e a outras normas emitidas por órgãos reguladores, quando aplicáveis.

O prazo para emissão do relatório é de até 45 dias após o encerramento do trabalho em campo e sua data deve coincidir com a de finalização da revisão em campo.

O relatório emitido pelo revisor pode ser de quatro tipos, quais sejam:

- Sem ressalvas, com emissão de carta de recomendações: quando a conclusão sobre os trabalhos realizados for positiva. A ausência de carta de recomendações deve ser justificada pelo revisor na carta de encaminhamento do relatório de revisão ao Comitê Administrador;
- Com ressalvas: quando o revisor encontrar deficiências relevantes, mas não suficientes para a emissão de opinião adversa, sendo obrigatória a emissão de carta de recomendações, mencionando detalhadamente as falhas identificadas. É emitido relatório com ressalvas, ainda, em casos de limitação no escopo da revisão que inviabilize a aplicação dos procedimentos requeridos. Neste caso a carta de recomendações pode não ser requerida, dependendo das causas da limitação de escopo;
- Com opinião adversa: quando o revisor identificar falhas tão relevantes que não seja possível emitir um relatório apenas com ressalvas. A emissão da carta de recomendações, neste caso, é obrigatória e deve identificar as deficiências que indiquem a não conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais e com normas emitidas por órgãos reguladores;
- Com abstenção de opinião: quando as limitações impostas à revisão foram tão consideráveis que o revisor não tem condições de concluir sobre a revisão. A emissão de carta de recomendação, também, é obrigatória.

Ao final da revisão o revisor deve encaminhar ao revisado a carta de recomendações, nos casos em que for emitida, para que o revisado elabore um plano de ação com os comentários as deficiências identificadas, assim como as ações corretivas a serem adotadas para sanar os pontos apontados. O plano de ação deve ser entregue ao revisor para que seja encaminhado ao Comitê Administrador, juntamente com o relatório de revisão, a própria carta de recomendações e questionário-base respondido.

Após a análise de toda a documentação encaminhada pelo auditor-revisor, bem como eventuais reuniões ou esclarecimentos prestados pelos participantes da revisão, o Comitê Administrador do Programa, deve aprovar ou não o relatório de revisão. Nos casos de relatórios com opinião adversa ou com abstenção de opinião, o CRE deve fazer comunicação específica ao CFC e à CVM.

Cabe ao Comitê Administrador do Programa elaborar, ao término de cada ano, o relatório sumário anual a partir dos relatórios de revisão analisados ao longo do ano. O relatório sumário é destinado à presidência da entidade profissional e dos órgãos reguladores que requeiram a Revisão pelos Pares.

3. METODOLOGIA

O trabalho desenvolvido, por abordar um assunto ainda pouco discutido e estudado na academia, caracteriza-se como um estudo exploratório. A pesquisa exploratória tem o pressuposto de oferecer maior familiaridade com o problema e torná-lo mais explícito, através de levantamento bibliográfico, entrevistas e análises de dados e exemplos que tornem mais simples a compreensão do tema estudado.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é do tipo bibliográfica. Segundo Gil (1996), uma pesquisa deste tipo é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Para Santos (2007), a pesquisa bibliográfica tem como instrumento essencial a habilidade de leitura, isto é, a capacidade de extrair informações a partir de textos escritos. Os procedimentos utilizados tiveram como objetivo proporcionar um embasamento paralelo na análise da pesquisa e manipulação das informações, além de servir como fundamentação teórica para a problemática a ser estudada.

A coleta de dados foi fundamentada em pesquisa documental e observação, orientadas, mormente, para os relatórios contábeis divulgados na internet, obras já publicadas sobre o tema e legislação vigente. Segundo Gil (1996), a pesquisa documental utiliza materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaboradas de acordo com os objetivos da pesquisa. Marconi e Lakatos (2005) preceituam que a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias.

A abordagem do problema adotará caráter qualitativo, este se diferencia, sobretudo, pela carência de avaliação numérica e exames estatísticos, analisando aspectos mais densos e particulares do tema. Tal método possibilita uma interpretação mais subjetiva do fenômeno, esta será construída após a observação, apreensão e significado do objeto de estudo. Segundo Minayo (1994) na pesquisa qualitativa verifica-se uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. Marconi e Lakatos (2005) ensinam também que durante a pesquisa qualitativa o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva, pois os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. Porém a natureza do estudo não se afasta do caráter quantitativo, uma vez que é partindo de dados estatísticos que se torna possível embasar as conclusões sobre o tema abordado.

4. ANÁLISE DOS RELATÓRIOS DE REVISÃO EXTERNA DE QUALIDADE

Os dados que constituem o objeto de análise deste trabalho foram extraídos dos Relatórios de Atividades do CRE – Comitê Administrado do Programa de Revisão Externa de Qualidade dos anos de 2011, 2012 e 2013, relativos aos anos-base de 2010, 2011 e 2012, respectivamente.

4.1. Critérios de Seleção dos Auditores Revisados

Além da realização de sorteio, são formas de seleção dos auditores a serem revisados, previstas na NBC PA 11: obtenção do cadastro na CVM no ano-base da revisão, descumprimento dos prazos (apresentadas ou não as justificativas do atraso), relatórios com opinião adversa ou abstenção de opinião e não contratação de auditor-revisor ocorridos no ano anterior. Destaca-se ainda a possibilidade de o Comitê Administrador do Programa poder decidir por determinar, considerando problemas específicos apontados pelo revisor na última revisão, períodos menores para revisão seguinte do revisado.

De acordo com os critérios de seleção mencionados, têm-se os seguintes resultados:

Tabela 1: Distribuição da quantidade de auditores selecionados por critério de seleção

Critério de seleção	2011	%	2012	%	2013	%
Sorteados	102	57,63	92	59,74	80	51,95
Registros novos	15	8,47	13	8,44	28	18,18
Não submeteram relatório ao CRE	29	16,38	24	15,58	24	15,58
Determinação do CRE	23	12,99	0	0,00	10	6,49
Relatório anterior adverso/abstenção	5	2,82	3	1,95	2	1,30
Descumprimento de prazo	3	1,69	22	14,29	10	6,49
TOTAL	177	100	154	100	154	100

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que no ano de 2011, ano-base 2010, foi o que apresentou maior número de auditores selecionados, tendo em vista ter havido grande número de auditores selecionados por determinação do CRE pela aplicação da prerrogativa de estabelecer período menor entre uma revisão e outra de auditores já revisados.

Vale ressaltar que as formas originais de escolha dos auditores a serem revisados são o sorteio e a seleção dos auditores registrados na CVM no ano anterior (registros novos), que juntas correspondem a 66,10%, 68,18% e 70,13% do total de auditores selecionados nos anos de 2011, 2012 e 2013, respectivamente.

Embora seja visível uma redução na quantidade de auditores selecionados, em números absolutos, no decorrer dos anos analisados, estes ainda representam a maioria da totalidade selecionada no seu respectivo período. A maior redução pode ser observada no ano de 2013, em que houve inclusive diminuição da sua participação percentual no todo, porém essa redução foi compensada pelo incremento na quantidade de novos registros na CVM no ano-base 2012, que conseqüentemente foram selecionados para o programa de revisão de 2013. A compensação permitiu que não houvesse diminuição do percentual de participação dos critérios originais de seleção na totalidade dos auditores escolhidos a cada ano, pelo contrário, manteve-se o crescimento deste percentual também em 2013.

Os demais critérios de seleção decorrem de assuntos identificados na revisão do ano anterior dos mesmos revisados, é o caso dos auditores que não submeteram o relatório ao CRE, os que tiveram relatório com opinião adversa ou com abstenção de opinião, os que descumpriram prazos e os selecionados por determinação do CRE por questões específicas levantadas em sua última revisão. Estes critérios adicionais correspondem juntos a 33,90%, 31,82% e 29,87% do total de auditores selecionados nos anos de 2011, 2012 e 2013, respectivamente.

Observa-se pequena redução da quantidade de selecionados por não terem submetido o relatório ao CRE entre os anos de 2011 e 2012, número que se manteve no ano de 2013.

O maior número de escolhidos por determinação do comitê administrador está no ano de 2011 que, conforme explicado acima, motivou o aumento do total de auditores selecionados em relação aos anos posteriores. Não houve auditores selecionados por este critério no ano de 2012 e no ano de 2013, dez auditores enquadram-se no critério.

A quantidade de auditores selecionados para revisão em razão de relatório com opinião adversa ou com abstenção de opinião no ano anterior foi se reduzindo ao longo dos anos, inclusive houve redução no percentual de participação deste critério na totalidade dos selecionados no decorrer dos períodos analisados.

O número de auditores que descumpriram os prazos na revisão do ano anterior e, conseqüentemente, foram selecionados para revisão do ano subseqüente aumentou de modo considerável no ano de 2012, cujo prazo descumprido foi no ano-base de 2011. No ano de 2013 a quantidade foi novamente reduzida, porém permaneceu maior que a apresentada em

2011. O relatório do CRE não evidencia as causas de descumprimento de prazo, tampouco as razões que motivaram o aumento dos descumprimentos de prazos. Dessa forma, não foi possível a análise mais minuciosa deste aumento.

Um aspecto positivo que pode ser verificado é que os percentuais indicam que os critérios originais de seleção, sorteio e novos registros, correspondem à maioria da quantidade de auditores selecionados para participar do programa. É possível observar, ainda, uma diminuição do percentual correspondente ao total das demais formas de seleção entre os anos analisados, denotando que, houve diminuição na quantidade de auditores selecionados em virtudes de problemas em revisões anteriores.

4.2. Indicação de Auditor-Revisor

A indicação do auditor-revisor, que executará o processo de revisão, deve ser feita pelo auditor-revisado selecionado para participação no programa, observando-se os prazos estabelecidos no cronograma elaborado pelo Comitê Administrador do Programa.

Considerando o número de auditores selecionados para revisão, tem-se o resultado da indicação ou não de auditores revisores:

Tabela 2: Distribuição da quantidade de auditores selecionados por indicação de revisor

Indicação de auditor revisor	2011	%	2012	%	2013	%
Indicaram auditor revisor	158	89,27	107	69,48	125	81,17
Não indicaram auditor revisor	19	10,73	22	14,29	23	14,94
Registro cancelado na CVM	0	0,00	25	16,23	6	3,90
TOTAL	177	100	154	100	154	100

Fonte: Dados da pesquisa

Os dados apresentados indicam que houve pequeno aumento ao longo dos anos analisados no número de auditores selecionados para revisão que não indicaram seus revisores.

É possível verificar, ainda que no ano de 2012 houve grande número dos registros cancelados na CVM entre os auditores selecionados para revisão, fato que não ocorreu no ano de 2011 e que teve sensível diminuição em 2013.

Os auditores selecionados para revisão que não indicaram seus revisores nos prazos adequados foram automaticamente incluídos no Programa de Revisão do ano subsequente, sem prejuízo das sanções que podem ter sido impostas pelo CFC e pela CVM.

Adicionalmente, os auditores que não indicaram seus revisores ficaram impossibilitados de atuar como auditores-revisores no Programa de Revisão do ano seguinte.

4.3. Entrega do Relatório de Revisão

A entrega do relatório de revisão, assim como a carta de recomendações, plano de ação e cópia do questionário-base deve ser feita pelo auditor-revisor ao Comitê Administrador do Programa no prazo estabelecido no cronograma previamente definido.

Com base no número de auditores selecionados para revisão que indicaram auditores-revisores, tem-se a seguinte distribuição:

Tabela 3: Distribuição da quantidade de auditores que indicaram revisor pela entrega dos relatórios de revisão

Entrega de relatório de revisão	2011	%	2012	%	2013	%
Entregaram o relatório de revisão	153	96,84	94	87,85	118	94,40
Não entregaram o relatório de revisão	5	3,16	13	12,15	7	5,60
TOTAL	158	100	107	100	125	100

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que no ano de 2012, ano-base 2011, houve considerável aumento de relatórios não entregue em relação ano de 2011, número que se reduziu no ano de 2013.

Cabe destacar que os auditores-revisores que não entregaram o relatório de revisão, bem como os demais documentos requeridos, no prazo previsto no cronograma estabelecido pelo CRE foram automaticamente incluídos no programa de revisão do ano seguinte, assim como os respectivos auditores-revisados, independentemente das penalidades que podem ter sido aplicadas pelo CFC e pela CVM.

Os auditores, tanto os revisores quanto os revisados, que não cumpriram o prazo de entrega do relatório e da documentação requerida, ficam impedidos de atuar como revisores no Programa de Revisão do ano subsequente.

4.4. Análise do CRE sobre os Relatórios Entregues

Após a entrega do relatório de revisão e da documentação adicional pelo auditor-revisor, o Comitê Administrador do programa efetua uma análise, que será base para aprovação ou não dos relatórios emitidos.

Considerando o número de relatórios de revisão entregues, o status dos relatórios de revisão analisados foi:

Tabela 4: Status dos relatórios de revisão analisados

Status dos relatórios analisados	2011	%	2012	%	2013	%
Sem ressalva e sem recomendações	10	6,54	9	9,57	15	12,71
Sem ressalva e com recomendações	19	12,42	43	45,74	42	35,59
Com ressalva e com recomendações	46	30,07	30	31,91	30	25,42
Adverso com recomendações	3	1,96	2	2,13	6	5,08
Abstenção de opinião com recomendações	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Não aprovados	25	16,34	10	10,64	25	21,19
Em diligência	40	26,14	0	0,00	0	0,00
Decisão em aberto	10	6,54	0	0,00	0	0,00
TOTAL	153	100	94	100	118	100

Fonte: Dados da pesquisa

Do total de relatórios recebidos pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão, observa-se que houve um número relevante de desaprovações no ano de 2011, havendo diminuição no ano de 2012 e novo aumento no ano de 2013. Pode haver desaprovação tanto do relatório, quando do plano de ação proposto pelo auditor-revisado diante das inconformidades identificadas pelo auditor-revisor. Pode-se inferir que permanece um grande número de relatórios não aprovados, dado que houve aumento no último relatório de atividades analisado em relação ao ano anterior.

A existência de relatórios cujos auditores-revisados foram submetidos à diligência foi observada apenas no ano de 2011. A diligência trata-se de investigação visando esclarecer as razões de não indicação de auditores revisores, as situações de incoerência no preenchimento do questionário-base e na forma de emissão dos relatórios, assim como a conformidade dos

procedimentos aplicados pelo revisor e pelo revisado no caso concreto analisado. Nos anos de 2012 e 2013 não se observa a situação de diligência, uma vez que a existência de inconformidades que levariam a diligência foram consideradas como razões para não aprovação dos relatórios. Sendo que os auditores que não tiveram seus relatórios aprovados foram novamente revisados no ano subsequente.

As decisões em aberto, observadas em maior número no ano de 2011 decorrem de análise mais minuciosa do relatório emitido, a fim de verificar a adequação da opinião emitida pelo revisor.

Os relatórios já aprovados são classificados como: sem ressalva e sem recomendações, sem ressalvas e com recomendações, com ressalvas e com recomendações, adverso com recomendações e com abstenção de opinião.

O melhor resultado refere-se aos relatórios sem ressalva e sem recomendações. Entende-se que auditores revisados que obtiveram relatório com este tipo de opinião, mantêm um adequado sistema de controle interno de qualidade e que os trabalhos que desenvolveram estão em conformidade com as exigências normativas dispostas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais emitidas pelo CFC e por órgãos reguladores, quando aplicável. Os relatórios que traziam este tipo de opinião ainda são em número reduzido em relação ao total de relatórios analisados pelo CRE, porém observa-se uma pequena evolução entre os anos.

Em ordem decrescente estão os relatórios sem ressalvas, mas com recomendações. Estes relatórios expressam que o auditor revisado possui um bom sistema de controle de qualidade, porém existem algumas deficiências, não suficientes para ressaltar a opinião do revisor, que devem ser corrigidas a fim de que se adeque às normas aplicáveis. Ao comparar os dados do ano de 2011 com os de 2012, é possível verificar um aumento do percentual dos relatórios que traziam este tipo de opinião em relação ao total de relatórios analisados. No ano seguinte observa-se uma pequena redução, mas não retorna aos patamares apresentados no primeiro ano.

Os relatórios com ressalvas e com recomendações são emitidos quando o revisor identifica deficiências relevantes no sistema de controle do revisado, porém não tão relevantes que impliquem em uma opinião adversa. A comparação entre os dados apresentados permite inferir que, no último ano analisado, houve redução do percentual de relatórios que obtiveram esta opinião.

Decrescendo mais em relação ao grau de adequação do sistema de controle interno de qualidade do auditor revisado, estão os relatórios com opinião adversa e com recomendações. Nestes casos, o revisor identificou sérias falhas em número e em escopo. Os dados expostos demonstram aumento constante do percentual deste tipo de relatório em relação ao total de relatórios analisados. Tal fato sugere que, embora haja pequenos aumentos nos percentuais dos relatórios com opinião de melhor conceito, é necessária implementação de ações que possam corrigir a situação e conter o aumento de relatórios com opinião adversa.

O relatório com pior conceito é o que traz abstenção de opinião, que não foi verificado em nenhum dos anos analisados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos dados permitiu concluir que o percentual de auditores selecionados que não são efetivamente revisados em virtude de descumprimento das regras estabelecidas pelo Comitê Administrador, tanto as relativas à indicação dos auditores-revisores quanto as que se referem ao cumprimento dos prazos da revisão, é alto, cerca de 18% do total correspondente aos três anos analisados, que equivalem a 89 auditores. A constatação indica que, além da implementação e do correto funcionamento do sistema de controle interno de qualidade

adotado pelos auditores, há a necessidade de estrita observância às regras do Programa de Revisão Externa de Qualidade, a fim de que a revisão atinja o seu objetivo. Adicionalmente, do total de 485 auditores selecionados para revisão durante os três anos analisados, houve 31 cancelamentos de registro na CVM, o número corresponde a aproximadamente 7% da totalidade.

Dessa forma, observa-se que apenas 75% do total de auditores selecionados no período analisado pela pesquisa submeteram-se verdadeiramente à revisão, o que representa 365 auditores. Dentre este total que teve os relatórios de revisão analisados pelo CRE, apenas 70% teve aprovação por parte do Comitê, que corresponde a 255 auditores revisados nos três anos estudados. Os demais, ou seja, os 30% restantes não foram aprovados, parcial ou totalmente, pelo órgão administrador. Este percentual, que representa 110 auditores no período, engloba os relatórios definitivamente não aprovados pelo Comitê e, ainda, aqueles submetidos à diligência ou com decisão em aberto (aprovação não deferida totalmente). Percebe-se que o número de relatórios não aprovados ainda é bastante alto em relação aos relatórios analisados.

Dos relatórios aprovados, a maior parte refere-se aos que traziam opinião sem ressalva e com recomendações e os que tinham a opinião do revisor ressalvada e apontavam recomendações. Em números absolutos os dados indicam que houve 104 e 106 relatórios nestas situações, respectivamente, no período estudado. Estes números somados correspondem a cerca de 83% dos relatórios aprovados pelo Comitê. Logo, pode-se inferir que a grande maioria dos auditores revisados possuem sistemas de controle interno de qualidade com inconformidades e deficiências em relação ao que é requerido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais e pelas normas emanadas pelos órgãos reguladores, conforme o caso.

Há ainda a existência dos relatórios sem ressalva e sem recomendações, que representam 13% dos relatórios aprovados pelo órgão administrador, que equivale a 34 relatórios, considerando o todo o período estudado. Indicando que, embora em número reduzido, observa-se que parte dos auditores analisados possuem sistemas de controle interno de qualidade de excelência que atendem plenamente aos requisitos normativos.

A presença de relatórios com opinião adversa e com recomendações, 11 relatórios que representam 4% do total, é um dado que, embora em pequena quantidade, requer atenção. Uma vez que indicam a existência sistemas de controle interno de qualidade que apresentam graves deficiências e limitações em relação ao que é exigido pelas normas aplicáveis.

Como limitação ao estudo realizado apresenta-se o fato de não serem divulgadas informações mais detalhadas a respeito dos motivos que ensejaram o descumprimento dos prazos pelos auditores, bem como a não indicação dos auditores revisores, a não entrega dos relatórios de revisão, a não aprovação de relatórios e as decisões em aberto. Estes aspectos não divulgados limitam a análise mais minuciosa dos dados quantitativos divulgados.

De forma geral, é possível concluir que, embora os resultados não indiquem que os sistemas de controle interno de qualidade atingiram um nível excelente de adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais e às normas emitidas por órgãos reguladores, entende-se que a excelência é oriunda de um longo processo de conscientização do auditor da importância de seu trabalho para as empresas, investidores, economia e na sociedade de forma geral. Por isso a necessidade da realização de trabalhos de qualidade e em consonância com as diretrizes normatizadoras aplicáveis a cada caso, com destaque para a melhoria dos controles para que este propósito seja atingindo.

Destaca-se ainda a importância do fortalecimento dos processos de fiscalização, controle e eventuais penalizações aos auditores e firmas de auditoria pelos órgãos externos, a fim de que somente exerçam a atividade de auditoria os profissionais qualificados, comprometidos com a profissão e com a execução de trabalhos de qualidade.

6. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria, conceitos e aplicações**. 4ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.
- BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. **Auditoria**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução nº 308**. Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>>. Acesso em: 19 de mar. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatório de Atividades CRE 2011**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 01 de mai. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatório de Atividades CRE 2012**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 01 de mai. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatório de Atividades CRE 2013**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 01 de mai. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 321**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 19 de mar. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.201**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 19 de mar. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.205**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 19 de mar. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.323**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 19 de mar. 2014.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2010.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GODOY, José Antônio de; MAION, José Aparecido. **Controle externo de qualidade dos auditores independentes cadastrados na CVM – Comissão de Valores Mobiliários – exigência e experiência no Brasil**. Disponível em: <http://www.convencon.com.br/trabalhos/outros/control_externo.doc>. Acesso em 28 abr. 2010.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2005.
- LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética Geral e Profissional em Contabilidade**. São Paulo: Atlas 1997.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MINAYO, M.C.S. (Org.). **Pesquisa Social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis: Vozes, 1994.
- RADEBAUGH, Lee H. & GRAY, Sidney J. **International Accounting & Multinational Enterprises**. 5ª edição. USA: John-Wiley & Sons, Inc., 2002.
- SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 7. Ed. Revisada conforme NBR 14724:2005. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.